

Audience publique du 29 novembre 2010

Recours formé par
la société anonyme ...,...
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'impôts

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 26409 du rôle et déposée au greffe du tribunal administratif le 14 décembre 2009 par Maître Jean-Pierre Winandy, avocat à la Cour, assisté de Maître Vanessa Schmitt, avocat, tous deux inscrits au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de la société anonyme ..., établie et ayant son siège social à L-..., inscrite au registre de commerce et des sociétés de Luxembourg sous le numéro B ..., représentée par son conseil d'administration actuellement en fonctions, tendant à la réformation, sinon à l'annulation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 21 septembre 2009 ayant rejeté comme non fondée la réclamation dirigée contre le décompte établi à la suite des bulletins d'impôt ainsi que contre le bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités 2006, tous émis le 23 juillet 2008 par le bureau d'imposition Sociétés 6 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 15 mars 2010 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 13 avril 2010 par Maître Jean-Pierre Winandy au nom de la société anonyme ...;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision directoriale critiquée ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Georges Simon, en remplacement de Maître Jean-Pierre Winandy, et Madame le délégué du gouvernement Betty Sandt en leurs plaidoiries respectives.

Le bureau d'imposition Sociétés 6 de la section sociétés du service d'imposition de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par « le bureau d'imposition », adressa le 14 février 2008 un courrier à la société ..., dénommée ci-après « la société ... », pour l'informer qu'il envisageait de s'écarter de la déclaration fiscale de la société ... pour l'année 2006 concernant l'exemption du gain résultant des abandons de

créance consentis par ses cinq actionnaires au motif que « *cet abandon de créance ne correspond pas aux termes de l'article 52 L.I.R. qui vise des gains d'assainissement en vue de prévenir une faillite, sans droit d'être remboursé. Le gain ainsi réalisé est à considérer comme un événement taxable* ».

Le 21 mars 2008, la société ... déposa sa déclaration pour l'impôt sur le revenu des collectivités et pour l'impôt commercial de l'année 2006 auprès dudit bureau d'imposition qui émit le 23 juillet 2008 le bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités ainsi que le décompte pour la même année. Dans la rubrique « Détail concernant l'imposition », le bureau d'imposition indiqua ce qui suit : « *L'imposition diffère de la déclaration sur les points suivants*

Imposition conformément au par. 205 al. 3 de la L.G.I. (voir notre lettre du 14 mai 2008). Le bureau d'imposition n'accepte pas la qualification des remises partielles de dettes en tant que gain d'assainissement. Par conséquent, l'article 52 L.I.R. ne trouve pas d'application ».

La société ... introduisit par courrier du 7 octobre 2008 auprès du bureau d'imposition une réclamation à l'encontre dudit bulletin d'impôt et du décompte pour l'année 2006, aux termes de laquelle elle exposa que le bureau d'imposition, en motivant de façon succincte sa décision de s'écarter de la déclaration fiscale pour l'année 2006 et en n'indiquant pas de façon complète, précise et argumentée de quelle manière l'article 52 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, ci-après dénommée « L.I.R », ne serait pas applicable aux abandons de créance lui consentis aurait fait une application erronée du paragraphe 205 alinéa 3 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* » et n'aurait pas respecté le principe du contradictoire de sorte qu'elle aurait été placée dans une situation l'empêchant de prendre utilement position sur les points de divergence soulevés par le bureau d'imposition.

La société ... estima également que le bureau d'imposition aurait fait une fausse application du paragraphe 211 (2) chiffre 4 AO lequel disposerait que sur les bulletins d'imposition devraient figurer les points sur lesquels le bulletin diffère de la déclaration.

Quant au fond, la société ... indiqua que contrairement au bureau d'imposition, elle était d'avis que l'article 52 L.I.R trouverait à s'appliquer en l'espèce au motif que ledit article « *ne poserait nullement comme condition que la remise de dette ait été consentie* » « *en vue de prévenir une faillite* » ou encore qu'aucune clause de retour à meilleure fortune, c'est-à-dire de remboursement, n'ait été prévue ».

Cette réclamation fut transmise par le bureau d'imposition au directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après dénommé « le directeur », qui prit, le 21 septembre 2009, la décision suivante, référencée sous le numéro C 14743 du rôle :

« *Vu la requête introduite le 27 octobre 2008 par Me Dieter Grozinger de Rosnay, au nom de la société anonyme ..., avec siège social à L-..., pour réclamer contre*

le bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités de l'année 2006, émis le 23 juillet 2008, ainsi que contre le « bulletin de décompte correspondant établi le même jour » ;

Vu le dossier fiscal ;

Vu les paragraphes 228 et 301 de la loi générale des impôts (AO) ;

Considérant que l'introduction par une requête unique de plusieurs demandes distinctes, mais néanmoins semblables, empiète sur le pouvoir discrétionnaire du directeur des contributions de joindre des affaires si elles sont connexes, mais n'est incompatible en l'espèce avec les exigences d'une procédure ordonnée ni dommageable à une bonne administration de la loi ; qu'il n'y a pas lieu de la refuser ;

Considérant que la réclamante fait grief au bureau d'imposition d'avoir refusé le bénéfice des dispositions de l'article 52 de la loi concernant l'impôt sur le revenu (L.I.R.) ;

Considérant qu'en vertu du § 243 AO, une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause, sans égard aux conclusions et moyens de la réclamante, la loi d'impôt étant d'ordre public ;

qu'à cet égard le contrôle de la légalité externe de l'acte doit précéder celui du bien-fondé ;

En ce qui concerne le bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités de l'année 2006

Considérant que la requérante critique le bureau d'imposition que les dispositions du § 205 alinéa 3 AO n'auraient pas été respectées ;

Considérant qu'en vertu du § 205 alinéa 3 AO, des divergences notables en défaveur du contribuable doivent lui être communiquées pour observation préalablement à l'imposition ;

que la disposition du § 205 alinéa 3 AO a un caractère contraignant et constitue une forme substantielle destinée autant à garantir une bonne administration de la loi d'impôt qu'à protéger les intérêts du contribuable ;

Considérant que l'« obligation de collaboration du contribuable dans le cadre de l'établissement des bases d'imposition de son revenu a comme corollaire son droit d'être entendu avant la prise d'une décision administrative lui fixant une obligation patrimoniale plus lourde que celle par lui escomptée à travers sa déclaration, lorsque cette « wesentliche Abweichung » en sa défaveur provient d'une divergence au sujet des informations et documents par lui communiqués au bureau d'imposition à travers sa déclaration d'impôt ou encore dans le cadre de son devoir de collaboration, suite à une demande afférente du bureau d'imposition » ;

que si « la divergence de vues mise en avance (sic) par le contribuable s'analyse en substance purement en une question d'application de la loi qui relève de la compétence du bureau d'imposition, le contribuable n'a pas droit à être entendu préalablement à l'établissement du bulletin d'imposition » (jugement tribunal administratif du 21 mai 2003, n° du rôle 11128, confirmé par arrêt Cour administrative du 27 janvier 2004, n° du rôle 16643C) ;

Considérant que la réclamante critique encore que le bureau aurait fait une fausse application du § 211 alinéa 2 AO qui dispose que les bulletins d'impôts doivent retenir les points sur lesquels le bulletin diffère de la déclaration ; que la motivation de redressement ressortant du bulletin litigieux, ne comportant aucun élément de fait ou de droit permettant au contribuable de comprendre les raisons du redressement, contreviendrait au § 211 AO ;

Considérant que si « le paragraphe 211 (2) AO impose au bureau d'imposition l'obligation d'indiquer la ou les bases d'imposition qu'elle a fixées en divergeant des déclarations du contribuable, il ne requiert par contre pas l'indication des dispositions légales ou réglementaires sur lesquelles le bureau d'imposition se fonde pour justifier cette fixation divergente des bases d'imposition » (jugement tribunal administratif du 22 juin 2006 n° du rôle 20090) ;

Considérant qu'il résulte de ce qui précède que la forme suivie par le bureau d'imposition ne prête pas à critique ;

Considérant que la réclamation dirigée contre le bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités de l'année 2006 a été introduite par qui de droit dans les forme et délai de la loi ; qu'elle est partant recevable ;

Considérant qu'en vertu de ses statuts de constitution, la réclamante a entre autres pour objet social la prise de participation, sous quelque forme que ce soit, dans des entreprises luxembourgeoises ou étrangères, l'acquisition par achat, souscription ou de toute autre manière, ainsi que l'aliénation par vente, échange ou de toute autre manière de titres, obligations, créances, billets et autres valeurs de toutes espèces, la possession, l'administration, le développement et la gestion de son portefeuille ;

Considérant qu'en établissant les bases d'imposition de l'année 2006, le bureau d'imposition a imposé le bénéfice résultant d'une remise partielle de dettes et a refusé le bénéfice des dispositions de l'article 52 L.I.R. à la requérante ;

Considérant qu'aux termes de l'article 52 L.I.R., l'augmentation d'actif net investi constituée par le gain net qui résulte d'une remise totale ou partielle de dettes consentie en vue de l'assainissement de l'entreprise est à éliminer d'un résultat en bénéfice, mais à concurrence de ce résultat seulement ;

Considérant qu'il résulte des travaux parlementaires (571⁴, ad article 56) relatifs à l'article 52 L.I.R. que deux conditions sont requises pour qu'il y ait gain d'assainissement :

- 1. il faut qu'il s'agisse d'une remise totale ou partielle de dettes*
- 2. et que la remise doit être consentie en vue de l'assainissement de l'exploitation ;*

Considérant qu'il ressort encore des travaux parlementaires que, comme le but de la remise doit résider dans l'assainissement de l'entreprise, une telle remise se reconnaît généralement à ce que l'ensemble ou du moins la majorité des créanciers renoncent à tout ou à partie de leurs créances ;

qu'un cas typique d'une remise de dettes en vue de l'assainissement de l'entreprise est le cas visé du concordat préventif de la faillite ;

Considérant encore que s'il n'y a qu'un seul créancier qui accorde une remise totale ou partielle de dettes, il y a lieu d'analyser si le créancier vise effectivement l'assainissement de son débiteur ou s'il ne vise pas plutôt des buts personnels ;

Considérant qu'en l'occurrence, qu'il (sic) résulte du bilan se rapportant à l'exercice social du 1er janvier 2006 au 31 décembre 2006, que les fonds empruntés s'élèvent à 17.215.665,06 euros ; que les fonds empruntés au 31 décembre 2005 s'élevaient à 22.410.321,48 euros ;

Considérant qu'au cours de l'année 2006, un certain nombre de créanciers ont renoncé au remboursement de leurs dettes s'élevant à 5.600.000 euros à concurrence d'un montant de 3.037.909,56 euros ;

qu'il ressort de pièces comptables contenues au dossier fiscal que les cinq créanciers en cause sont tous des actionnaires de la réclamante ;

Considérant qu'en l'espèce, la remise de dette n'a dès lors pas été accordée par l'ensemble ou du moins la majorité des créanciers ;

Considérant qu'il n'est pas établi que les actionnaires-créanciers ont effectivement visé l'assainissement de la requérante ; que la présomption de la réalisation de buts personnels ne saurait être écartée ;

Considérant qu'il résulte de ce qui précède que les conditions quant à l'octroi des dispositions de l'article 52 L.I.R. ne sont pas remplies ;

En ce qui concerne la réclamation contre le décompte du receveur

Considérant que la loi n'admet de réclamation que contre les bulletins visés aux §§ 228 et 235 AO ;

Considérant que le décompte, tout comme l'extrait de compte, n'a qu'une valeur de simple renseignement et n'engendre aucun droit nouveau au profit du Trésor ni aucune obligation nouvelle à charge du contribuable ;

qu'il en résulte que la voie de la réclamation contentieuse n'est pas admise contre le décompte des montants imputés sur la cote d'impôt (jugement tribunal administratif du 26 avril 1999, n° 10668 du rôle) ;

Considérant que les contestations sur le décompte ne relèvent pas non plus du recours hiérarchique qu'ouvre le § 237 AO, à titre résiduel, contre les « autres décisions » des bureaux d'imposition, car là où il n'y a pas de décision, il n'y a pas recours ;

PAR CES MOTIFS

dit la réclamation irrecevable pour autant qu'elle est dirigée contre le décompte du 23 juillet 2008,

reçoit la réclamation contre le bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités de l'année 2006,

la rejette comme non fondée ».

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 14 décembre 2009, la société ... a fait introduire un recours tendant principalement à la réformation et subsidiairement à l'annulation de la décision directoriale précitée du 21 septembre 2009.

Il résulte d'une lecture combinée des dispositions du paragraphe 228 AO et de l'article 8 (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif que le tribunal statue comme juge du fond sur le recours dirigé par un contribuable contre une décision du directeur ayant statué sur les mérites d'une réclamation de sa part contre des bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités, des bulletins de l'impôt commercial communal, des bulletins d'établissement de la valeur unitaire ainsi que des bulletins de l'impôt sur la fortune.

Le tribunal est partant compétent pour connaître du recours en réformation introduit en ordre principal. Il n'y a partant pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation.

Quant à la recevabilité du recours eu égard au respect des conditions de forme, le délégué du gouvernement soulève les moyens suivants, à savoir que le recours n'aurait pas été introduit conformément à l'article 1^{er} de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives dès lors qu'il ne serait pas motivé voire que les faits et moyens invoqués à l'appui de ce recours ne seraient pas clairement exposés en ce que la demanderesse se limiterait à contester la décision

directorale du 21 septembre 2010 sans pour autant expliquer et motiver en quoi exactement cette décision lui ferait grief et que le recours en annulation, qui ne serait admis que dans les matières où la loi n'organiserait pas d'autre recours, n'aurait pas de sens et serait, du reste irrecevable.

Quant à ce moyen de recevabilité soulevé par le délégué du gouvernement le tribunal relève que la partie demanderesse se limite dans sa requête à indiquer que le directeur aurait refusé dans sa décision l'application de l'article 52 L.I.R. au motif que tous les créanciers (même pas la majorité de ceux-ci) n'auraient pas renoncé à leur créance et qu'il ne serait pas établi que les actionnaires créanciers auraient effectivement visé l'assainissement de la requérante et que, donc, la « *présomption de la réalisation de buts personnels ne saurait être écartée* » ce qui amène la partie demanderesse à se poser la question de savoir pourquoi après avoir constaté que tous les créanciers qui auraient renoncé à leur créance seraient en même temps actionnaires et après avoir entrevu la possibilité de buts personnels, le directeur (qui aurait été saisi des faits du dossier) n'aurait pas analysé la question de cette renonciation sous l'angle d'un apport caché de la part des actionnaires à leur société qui, selon la demanderesse, devrait s'analyser comme mises à disposition de biens à la société par des associés et seraient à éliminer du revenu imposable aux termes de l'article 18 L.I.R. de sorte que, par conséquent, les renonciations aux créances seraient à éliminer du résultat de la société qu'il soit positif ou négatif.

Le tribunal constate qu'il ne ressort pas de l'argumentation développée par la partie demanderesse telle qu'elle est reprise ci-dessus quelle est la règle de droit qui aurait été enfreinte dans la décision déférée et de quelle manière cette règle de droit aurait été enfreinte.

Il incombe, en effet, à la partie demanderesse, *a fortiori*, dans le cadre d'un recours en réformation dans le cadre duquel le juge est amené à statuer en tant que juge du fond, de formuler les moyens à la base de son recours avec une précision telle que le tribunal appelé à statuer soit mis en mesure d'analyser *in concreto* la légalité de la décision déférée et il lui incombe de fournir des éléments concrets sur lesquels il se base aux fins de voir établi l'illégalité qu'il allègue¹.

Force est au tribunal de constater qu'en l'espèce, l'exposé contenu dans la requête introductive d'instance est insuffisant pour lui permettre de statuer et que partant les conditions de l'article 1^{er} alinéa 2 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives selon lesquelles la requête doit, notamment, contenir l'exposé sommaire des faits et des moyens invoqués ne sont pas remplies.

Il s'ensuit que le recours en réformation est irrecevable.

Par ces motifs,

¹ cf. trib. adm. 9 décembre 1997, n° 9683 du rôle, confirmé par Cour adm. 18 juin 1998, n° 10504C du rôle, Pas. Adm. V° Procédure contentieuse, n° 344 et autres références y citées.

le tribunal administratif, deuxième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

déclare le recours en réformation irrecevable;

dit qu'il n'y a pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation ;

condamne la partie demanderesse aux frais.

Ainsi jugé par:

Marc Feyereisen, président,
Carlo Schockweiler, premier vice-président,
Anne Gosset, juge,

et lu à l'audience publique du 29 novembre 2010 par le président, en présence du greffier Patricia Rego.

s.Rego

s. Feyereisen

Reproduction certifiée conforme à l'original

Luxembourg, le 29 novembre 2010
Le Greffier du Tribunal administratif